Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

Numéro 35150 du rôle
Inscrit le 3 septembre 2014

Audience publique du 30 novembre 2015

Recours formé par
Monsieur ..., … (Luxembourg),
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'appel en garantie

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 35150 du rôle, déposée le 3 septembre 2014 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-…, tendant à la réformation d'une décision du 3 juin 2014 du directeur de l'administration des Contributions directes portant rejet de sa réclamation introduite le 24 août 2011 à l'encontre d'un bulletin d'appel en garantie émis le 10 août 2011 par le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 25 novembre 2014 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en sa plaidoirie à l'audience publique du 5 octobre 2015.

En date du 10 août 2011, le bureau d'imposition RTS Esch-sur-Alzette de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », émit un bulletin d'appel en garantie « *Haftungsbescheid* » en vertu du paragraphe 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'encontre de Monsieur ..., prenant comme motif sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme ... S.A., ci-après dénommée « la société ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... codébiteur solidaire d'un montant total de ... euros, en principal et intérêts, au titre des retenues d'impôt qui auraient dû être effectuées par la société ... sur les traitements et salaires de son personnel pour les années 2006 à 2009.

Par courrier recommandé de son litismandataire datée du 23 août 2011, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie.

Par décision du 3 juin 2014, n° C16980 du rôle, le directeur rejeta comme non fondée la réclamation introduite par Monsieur ... dans les termes suivants :

« *Vu la requête introduite le 24 août 2011 par Me Joëlle PIERRET, au nom des sieurs ..., L-…, et ..., L-…, pour réclamer contre les bulletins d'appel en garantie émis en vertu du § 118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires Esch-sur-Alzette en date du 11 août 2011 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu le § 119 alinéa 1er AO, ensemble les §§ 228 et 301 AO ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§238 A0) dans les forme (§249 A0) et délai (§245 A0) de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le bureau d'imposition, après avoir constaté que les réclamants étaient tenus en leur qualité d'administrateurs-délégués de la société anonyme ..., de payer sur les fonds administrés les impôts dont la société était redevable et qu'ils avaient négligé de remplir les obligations qui leur incombaient à cet égard aux termes du § 103 AO, les a déclarés responsables du non paiement de la retenue sur les traitements et salaires due par la société pour les années 2006 à 2009 au montant total de ... euros, dont ...euros en principal et ... euros pour intérêts de retard; qu'à cet égard l'omission de verser les sommes retenues serait à considérer comme faute grave au sens du § 109 AO ;

Considérant que les réclamants font valoir notamment qu'ils n'auraient jamais reçu de bulletin ou autre mandement quelconque de l'Administration des Contributions Directes, tout en admettant que la société ... n'avait plus de siège social, et donc de boîte aux lettres, depuis novembre 2010, date à laquelle ils ont dû déménager suite à la faillite de leur bailleur ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal que du 1er janvier 2006 au 31 décembre 2009, le paiement des salaires a été effectué sans que les montants à retenir n'aient été continués entièrement au receveur ;

Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ;

qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable (CE 20.10.1981 no 6902) ;

que dans la mesure où l'administrateur-délégué par l'inexécution fautive de ces obligations a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;

Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;

que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;

que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (CA du 6 mai 2003 no 15989C) ;

qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;

Considérant que sa responsabilité, pour les actes par lui accomplis pendant la période de ses fonctions, survit à l'extinction de son pouvoir de représentation (§110 AO);

Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13 ; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBI. 1962.37 ; 3 février 1981, BStBI. 1981 II 493 ; cf. Becker-Riewald-Koch §2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;

que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en oeuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;

Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur-délégué d'une société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive – « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (CA du 22.02.2000, no 11694C) ;

Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision a révélé les circonstances particulières susceptibles de justifier sa décision de poursuivre les réclamants et de mettre à leur charge l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les traitements et salaires ;

qu'il développe clairement les raisons qui l'ont conduit à engager la responsabilité des réclamants, pour les années d'imposition litigieuses ;

Considérant qu'il se dégage d'une publication au Registre de Commerce et des Sociétés no 142 du 5 janvier 2006 que suivant assemblée générale du 8 août 2005, les réclamants ont été nommés administrateurs-délégués de la société ... avec effet immédiat pour une période indéterminée sans qu'une démission n'ait été publiée par la suite ;

qu'en cette qualité ils assumaient la gestion journalière de la société;

Considérant que pour les années en cause, les réclamants n'ont réglé aucune retenue, ce fait constituant en soi une faute caractérisée ;

Considérant en effet que le § 109 AO prévoit un régime de responsabilité des représentants d'une société qui ne déroge pas au droit commun, mais qui le renforce, et soumet la mise en oeuvre de cette responsabilité à la triple condition de l'existence d'une faute (schuldhafte Verletzung), d'un dommage et d'un lien de causalité entre le dommage et la faute ;

que la faute consiste dans le fait, soit de ne pas avoir accompli soi-même, soit de ne pas avoir veillé à l'accomplissement des obligations incombant à la personne morale représentée et que le dommage consiste dans l'insuffisance de l'impôt légalement dû, le lien de causalité se caractérisant par le fait que l'insuffisance est la conséquence du comportement fautif du représentant ;

que le fait pour un administrateur-délégué de ne pas verser les retenues sur traitements et salaires au Trésor public constitue un comportement fautif per se ;

Considérant que l'auteur de la décision a également motivé sa décision en ce qui concerne le montant pour lequel la responsabilité des réclamants est engagée en vue des éléments qui précèdent ;

Considérant que durant la période du ter janvier 2006 au 31 décembre 2009 les montants à retenir n'ont pas été continués au receveur ;

Considérant que les réclamants ont sciemment omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires pendant les années 2006, 2007, 2008 et 2009 et que partant ils ont empêché la perception de l'impôt légalement dû ;

Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité des réclamants en tant qu'administrateurs-délégués de la société ... est incontestablement établie et la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur traitements et salaires de la période en cause est justifiée ;

Considérant que, de même qu'en matière de responsabilité du fait personnel (art.1382 du code civil), l'auteur du dommage ne peut pas s'exonérer en invoquant une prétendue faute d'un tiers, lequel n'entrera en ligne de compte qu'au stade du recours entre les coresponsables, l'administrateur-délégué responsable sur le fondement du § 109 AO ne peut s'opposer à une poursuite au motif qu'elle n'a pas été engagée contre l'autre ;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme;

la rejette comme non fondée. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 septembre 2014, Monsieur ... a introduit un recours à l'encontre de la décision précitée du directeur du 3 juin 2014, sans pour autant en préciser la portée.

Or, lorsque la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi[1] : aussi, il convient en l'espèce de retenir que le demandeur a entendu introduire un recours en réformation à l'encontre de la décision directoriale déférée, et ce conformément aux dispositions du paragraphe 119 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », qui prévoit que les personnes à l'encontre desquelles un bulletin d'appel en garantie a été émis bénéficient des mêmes voies de recours que celles ouvertes aux contribuables. Or, conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre la décision qui fait l'objet de la réclamation au sens du paragraphe 228 AO si aucune décision n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

La loi prévoyant dès lors explicitement un recours de pleine juridiction en la matière, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par Monsieur ... à l'encontre de la décision du directeur du 3 juin 2014.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité du recours. A cet égard, il conclut que la requête déposée au greffe du tribunal administratif par le demandeur contiendrait certes l'adresse du tribunal administratif, mais qu'elle serait en réalité adressée au directeur. Il soutient ensuite que le demandeur dans sa requête « *n'indique pas de manière précise et concrète les moyens qu'il entend invoquer contre la décision directoriale du 3 juin 2014. L'objet de son recours n'est pas clair non plus.* »

Pour autant que la partie étatique ait entendu soulever l'irrecevabilité du recours pour libellé obscur, le tribunal est amené à relever qu'aux termes de l'article 1er, alinéa 2, de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après désignée par « la loi du 21 juin 1999 », la requête introductive d'instance doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués, ainsi que l'objet de la demande.

---

1 Trib. adm. 20 décembre 2000, n° 12192, Pas. adm. 2015, V° Recours en réformation, n° 7 et autres références y citées.

Il appartient au tribunal saisi d'apprécier *in concreto* si l'exposé sommaire des faits et des moyens, ensemble les conclusions s'en dégageant, est suffisamment explicite ou non. L'exception *obscuri libelli*, qui est d'application en matière de contentieux administratif, sanctionne d'une nullité l'acte y contrevenant, étant entendu que son but est de permettre au défendeur de savoir quelle est la décision critiquée et quels sont les moyens à la base de la demande, afin de lui permettre d'organiser utilement sa défense[2].

S'il suffit que cet exposé soit sommaire, la requête introductive d'un recours ne doit cependant pas rester muette sur les moyens à son appui, elle ne doit pas être dépourvue des indications indispensables et elle doit contenir des conclusions.

Force est au tribunal de constater que s'il est vrai que la requête introductive d'instance était certes originairement adressé au directeur, le demandeur a toutefois effacé le nom de son destinataire originaire, à savoir celui du directeur, et y a apposé l'adresse du tribunal administratif et a déposé la requête au greffe du tribunal administratif, de sorte qu'aucun doute ne subsiste quant au destinataire de la requête introductive d'instance sous analyse.

S'il est certes exacte qu'une certaine confusion règne à la première lecture de la requête introductive d'instance, le demandeur rentrant dans le vif du sujet sans s'étaler sur les rétroactes de l'affaire, il résulte toutefois de la lecture combinée de la requête, des pièces versées en cause et du dossier fiscal, ensemble avec la réclamation introduite par le litismandataire du demandeur en date du 19 août 2011, que l'objet du recours est clairement déterminé, que le demandeur a exposé les faits à la base de son recours et que les moyens de droit invoqués ont été exposés, les explications fournies par le demandeur lors de l'audience du 5 octobre 2014 étant encore venues à l'appui de cette compréhension.

En effet, la requête introductive contient l'indication de l'objet de la demande, à savoir un recours contre la décision du directeur du 3 juin 2014, numéro de rôle C16980, un exposé sommaire des faits, en l'occurrence des explications ayant trait, d'une part, aux courriers adressés à la société ... par l'administration des Contributions directes, notamment celui du 9 décembre 2010 concernant des frais de déplacement, de missions et de réceptions et, d'autre part, aux difficultés du demandeur de fournir les documents demandés par l'administration des Contributions directes au vu de la déclaration de faillite de la société ..., ainsi qu'un exposé sommaire des moyens en droit invoqués à l'appui du recours, à savoir la contestation de la décision du directeur du 3 juin 2014 ayant confirmé sa qualité de co-débiteur solidaire de la société ... relatif au non-paiement des retenues sur salaires et traitements du personnel de la société ..., ainsi que la remise en cause de la requalification de frais kilométriques, de missions et de réceptions en salaires par voie de taxation, tout en demandant que les pièces concernant ces frais soient prises en compte afin d'aboutir à l'imposition réellement due.

A cela s'ajoute que la partie étatique a pu utilement organiser sa défense et répondre aux moyens présentés, de sorte qu'il n'y a pas eu de violation de ses droits de la défense.

---

2 Trib. adm. 30 avril 2003, n° 15482 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 401 et les autres références y citées.

Il s’ensuit que le moyen fondé sur un libellé obscur de la requête introductive d’instance est à rejeter comme non fondé.

Le recours en réformation est par ailleurs recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l’appui de son recours le demandeur donne à considérer qu’il ressortirait de la documentation fiscale de la société ... que les impôts sur les traitements et salaires auraient été payés pour les périodes de référence litigieuses, de sorte qu’il ne comprendrait pas pour quelle raison l’administration des Contributions directes lui réclamerait à tort, par l’intermédiaire du bulletin d’appel en garantie du 10 août 2011, le paiement de l’impôt sur les traitements et salaires pour les exercices 2006 à 2009. Il précise qu’il ressortirait des documents comptables que la société ... ne serait plus redevable de l’impôt sur les traitements et salaires au titre de ces exercices, celle-ci ayant viré l’intégralité des soldes redus aux extraits de compte à l’administration des Contributions directes.

Il donne encore à considérer que la société ... n’aurait plus eu aucune activité depuis l’année 2010 et aurait demeuré à l’état de « *coquille vide* ». La société auprès de laquelle elle aurait été domiciliée aurait en effet été déclarée en état de faillite et l’aurait priée de quitter les lieux pour novembre 2010, de sorte qu’à partir de cette date, la société ..., en l’absence d’une boîte aux lettres et ses locaux ayant été fermés, n’aurait pas reçu certains courriers et notamment ceux ayant émané de l’administration des Contributions directes.

Suite à la réception à son domicile du bulletin d’appel en garantie, Monsieur ... se serait déplacé au bureau d’imposition d’Esch-sur-Alzette en date du 30 janvier 2012 afin de recevoir des explications concernant ce bulletin. Suite à ce passage, le bureau d’imposition lui aurait fait parvenir la copie d’un courrier du 9 décembre 2010 dans lequel l’administration des Contributions directes demandait à la société ... de lui fournir les originaux des justificatifs des frais de déplacements, de missions et de réceptions.

Le demandeur met en exergue que le bulletin litigieux serait fondé uniquement sur le motif d’une inexécution fautive de la retenue de l’impôt sur traitements et salaires. Il donne cependant à considérer, en se basant sur le courrier de l’administration des Contributions directes du 9 décembre 2010 et d’un bulletin de la retenue d’impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenue portant sur les exercices 2006 à 2009 émis à l’égard de la société ... en date du 11 mai 2011 que la somme actuellement réclamée, suite à une révision effectuée le 29 avril 2011, résulterait d’une « *taxation des frais de déplacement, missions et réception d’après le tarif le plus onéreux suite à la non-remise des documents sollicités dans [notre] courrier du 18 mars 2011.* » de sorte qu’il ne comprendrait pas pourquoi la taxation aurait été faite au tarif le plus onéreux sur l’ensemble des frais de déplacement, de missions et de réceptions, alors que le bureau d’imposition aurait pu limiter cette taxation aux seules opérations manquantes et marquées en jaune dans le courrier du 9 décembre 2010. A l’appui du présent recours, il verse l’ensemble des justificatifs demandés et sollicite que ceux-ci soient pris en compte. Finalement, il indique que les montants sur lesquels l’administration des Contributions

directes se serait basée constituerait des frais kilométriques, ainsi que des frais de missions et de réceptions et non du salaire, tout en rappelant que les retenues sur traitements et salaires du personnel de la société ... auraient été entièrement reversées au fisc.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

En vertu des dispositions de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « LIR », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au paragraphe 103 AO, qui dispose que « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Il s'ensuit que l'administrateur délégué à la gestion journalière d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable directement, respectivement ceux dont elle est redevable pour compte d'autrui.

Quant à la mise en œuvre de la responsabilité personnelle du fait du non-paiement des impôts dont est redevable une personne morale, le paragraphe 109 AO dispose dans son alinéa 1er : « *Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* ».

Ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société.

Il se dégage encore de ces dispositions que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant en effet posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Par ailleurs, le paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, maintenue en vigueur par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944, appelée « *Steueranpassungsgesetz (StAnpG)* », dispose que « *Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil*

fordern ». Dès lors, en cas de pluralité de responsables la possibilité de poursuivre simultanément tous les responsables résulte implicitement du paragraphe 7 StAnpG en vertu duquel ceux qui sont poursuivis en qualité de responsables sont tenus solidairement. Le bureau d'imposition n'est par contre pas obligé de poursuivre tous les co-responsables et peut limiter son recours contre un ou plusieurs d'entre eux[3].

En toute hypothèse, il appartient cependant au bureau d'imposition de relever les circonstances particulières qui ont déterminé son choix. Le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève en effet pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce. Il appartient dès lors à l'administration de justifier la décision à ce double égard.

Quant à l'exercice de ce pouvoir d'appréciation par l'administration, le paragraphe 2 StAnpG dispose dans son alinéa (1) que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen* ». Ainsi, l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

Force est au tribunal de constater qu'il ressort du dossier administratif qu'en date du 11 mai 2011, suite à une révision effectuée le 29 avril 2011 en application de l'article 136 LIR, le bureau d'imposition a émis à l'égard de la société ... un bulletin d'établissement de l'impôt sur les salaires du chef de rémunérations allouées au personnel salarié et retraité de la société portant sur les exercices 2006 à 2009. Aux termes de ce bulletin, la société ... était redevable d'un complément de retenue d'impôt d'un montant de 42.617,05 euros pour les années 2006 à 2009.

Par la suite, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ..., au sein de laquelle il exerçait la qualité d'administrateur-délégué depuis le 8 août 2005, en relevant à l'appui de sa décision que pour les années 2006 à 2009, l'impôt sur les traitements et salaires, y inclus les intérêts, d'une somme de ... euros est resté en souffrance.

Force est de constater qu'en l'espèce la situation est particulière en ce sens que la dette fiscale de la société ... qui est à la base de l'appel en garantie n'est apparue qu'à la suite d'une révision effectuée en vertu de l'article 136 LIR le 29 avril 2011 et de l'émission en date du 11 mai 2011 du bulletin de la retenue d'impôt sur les salaires et les pensions portant fixation de compléments de retenues. Le complément d'impôt redû trouve dès lors son origine dans la requalification de frais de déplacements, de missions et de réceptions en

3 cf. trib. adm. 14 juin 2010 n° 26277 du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu .

salaires, taxés au tarif le plus onéreux suite à la non-remise des documents sollicités; la dette fiscale ne résulte donc pas en l'espèce d'une omission pure et simple du paiement des retenues sur salaires effectuées, mais est le résultat d'une requalification opérée par le bureau d'imposition *ex post* en 2011 suite à la non-remise des documents comptables sollicités par le bureau d'imposition dans son courrier du 9 décembre 2010, cette requalification ayant abouti à une imposition complémentaire par le bulletin d'impôt du 11 mai 2011.

Le demandeur déclare toutefois à ce sujet que la société ... aurait cessé toute activité et que la société qui la domiciliait aurait été déclarée en faillite, de sorte à laisser la société ... sans locaux ou siège social et sans boîte aux lettres; partant il n'aurait eu connaissance des courriers de l'administration des Contributions directes, ainsi que du bulletin d'impôt du 11 mai 2011 qu'en date du 30 janvier 2012, à savoir après s'être déplacé au bureau d'imposition suite à l'émission du bulletin d'appel en garantie du 11 août 2011.

Or, le représentant d'une société ne peut pas se retrancher derrière la cessation de l'activité ou l'absence de siège social, d'une boîte aux lettres ou de locaux, pour se considérer délié de toutes obligations fiscales à l'égard des autorités fiscales. En effet, l'article 9 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, pris en son paragraphe 4, précise que « *les actes ou extraits d'actes ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour de leur publication au Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations* », sauf si la société prouve que ces tiers en avaient antérieurement connaissance; tandis que l'article 6 de la même loi exige que l'extrait publié indique notamment le lieu où la société a son siège social. L'administration des Contributions directes ayant adressé ses courriers et le bulletin d'impôt du 11 mai 2011 au siège social de la société ... sis à L-..., tel que publié au Mémorial C, seule adresse opposable aux tiers et donc à l'administration fiscale en application de l'article 9 précité, de sorte que ces courriers, notamment la lettre du 9 décembre 2010, et le bulletin d'impôt du 11 mai 2011 ont été valablement notifiés à la société ... à son siège social tel qu'il figurait au Mémorial C. En tant que représentant de la société ..., il aurait appartenu à Monsieur ..., ayant à la date de la révision toujours été administrateur délégué de la société, de procéder au changement de siège social de la société et d'en faire la publication au registre de commerce et des sociétés ou du moins de porter à la connaissance de l'administration fiscale un changement de siège social suite à la faillite de la société qui domiciliait la société ....

Partant, en ce qui concerne la contestation des montants tels que réclamés pour les exercices 2006 à 2009, il convient de retenir que les montants actuellement réclamés au demandeur par le biais d'un bulletin en appel de garantie résultent en ce qui concerne le principal d'une dette fiscale de la société ... fixée par voie de taxation, à défaut d'avoir fourni les documents comptables sollicités pour les années 2006 et 2009, établie par des bulletins d'impôts qui n'ont pas fait l'objet d'une quelconque réclamation de la part du contribuable - dont le demandeur était administrateur-délégué - et qui sont dès lors devenus

définitifs et bénéficient en conséquence de l'intangibilité, ou du moins de l'incontestabilité, des actes administratifs devenus définitifs[4].

Il s'ensuit que lesdits bulletins, et les montants y retenus s'imposent au tribunal saisi du recours sous analyse, de sorte que la question de la taxation et des montants retenus par l'administration des Contributions directes à titre d'impôts échappe actuellement au tribunal, ladite question étant définitivement close suite à l'absence de tout recours du contribuable intéressé, représenté notamment par Monsieur ....

Le tribunal administratif constate en effet, à l'instar de la partie étatique, qu'il résulte des publications officielles du Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations, N°142 du 5 janvier 2006, qui, conformément à l'article 9, paragraphe 4 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, sont seules opposables aux tiers et dès lors également à l'administration, que lors de l'assemblée générale des actionnaires qui s'est tenue le 8 août 2005, Monsieur ... a été nommé au poste d'administrateur-délégué de la société ..., mandat qu'il a occupé pendant toute la période fiscale litigieuse.

Dans la mesure où le demandeur a été nommé à partir du 8 août 2005 à la fonction d'administrateur-délégué de la société ..., il doit être considéré comme ayant été à partir de ce moment-là officiellement en charge de l'administration de la société, et, conformément à l'article 53 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales, comme ayant été à partir de ce même moment un des représentants légaux de ladite société à l'égard des tiers, la société ... ayant été représentée à l'égard des tiers par son conseil d'administration et engagée par la signature conjointe de Monsieur ... et de Monsieur ..., également administrateur-délégué de la société ....

Or, celui qui agit en lieu et place d'autrui doit veiller à l'exécution des obligations fiscales de celui qu'il représente. Une de ces obligations consiste ainsi pour le représentant légal d'une société à payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

S'il est vrai que Monsieur ..., à travers le présent recours, tente de contester le bien-fondé de l'imposition complémentaire du 11 mai 2011, il y a lieu de relever que le représentant ne peut plus contester la légalité d'une imposition devenue définitive lorsqu'il avait qualité, en tant que représentant, d'introduire un recours contre cette imposition et qu'il a omis de le faire.[5] L'exercice des voies de recours est subordonné à des délais et si l'imposition de la société prêtait à critique, il était du devoir du représentant, qui doit agir dans le meilleur intérêt du représenté, de faire ce qu'il s'imposait.[6] S'il ne l'a pas fait dans l'intérêt du représenté et des intérêts pécuniaires de celui-ci, il ne doit pas, de surcroît, bénéficier d'un délai plus long lorsqu'il s'agit de ses propres intérêts pécuniaires. C'est pourquoi il ne peut faire valoir des moyens destinés à mettre en cause l'imposition du

---

4 Voir M. Leroy, Contentieux administratif, 3e éd., Bruylant, p.704.

5 F. Rosen, « *Obligations et responsabilité des dirigeants de société en matière de contributions directes* », Droit fiscal luxembourgeois, Livre jubilaire de l'IFA Luxembourg, Bruylant, 2009, p. 216.

6 F. Rosen, op. cit., p. 216.

représenté que lorsqu'il n'était pas en situation de critiquer l'imposition du représenté en temps utile.[7]

Or, le fait de ne pas avoir procédé au changement d'adresse du siège social de la société ... au registre de commerce et des sociétés ne saurait exonérer Monsieur ... de sa responsabilité, mais constitue d'autant plus une faute de sa part puisque cette négligence l'a empêché d'exercer les voies de recours à l'encontre du bulletin d'impôt du 11 mai 2011 et ainsi à l'encontre des montants d'impôt à payer tels que repris dans le bulletin d'appel en garantie du 11 août 2011.

Il s'ensuit que le demandeur ne saurait valablement minimiser voire rejeter sa responsabilité en se retranchant derrière le fait qu'il n'aurait pas reçu les courriers de l'administration des Contributions directes.

Par ailleurs, il convient de souligner que le représentant qui a accepté sa fonction ne peut donc pas se contenter d'indiquer qu'il a cessé d'exercer son pouvoir au sein de la société en raison du fait que l'activité de celle-ci aurait cessé. En effet, en n'exécutant pas les obligations légales de la société, il manque à son premier devoir, celui d'administrer[8]. L'explication du demandeur selon laquelle la société aurait cessé toute activité et n'aurait plus disposé d'adresse n'est à ce titre pas seulement non pertinente, mais encore caractéristique *per se* d'un comportement fautif.

La dette fiscale ne résulte en l'espèce, comme retenu ci-avant, non pas du fait qu'une personne ait sciemment ou non omis de procéder aux retenues, mais d'une taxation dont les résultats s'imposent au tribunal, le demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ... ayant omis d'intenter en temps utile les recours administratifs et contentieux lui ouverts à l'encontre de l'impôt réclamé.

S'agissant de l'appréciation de la faute commise du fait du défaut de paiement, plus spécifiquement des impôts sur traitements et salaires, il est vrai que, tel que cela a été retenu ci-avant, le seul non-respect d'une obligation fiscale n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO, mais il faut qu'une inexécution fautive soit vérifiée.

En l'espèce, le tribunal est amené à retenir que même si Monsieur ... n'a pas sciemment omis de procéder à la retenue sur les traitements et salaires du personnel de la société ... pour la période de 2006 à 2009 puisque cette imposition complémentaire résulte d'une requalification *ex-post* en 2011 de frais de la société ... en traitements et salaires, il n'en demeure pas moins que le demandeur n'a pas versé au trésor public l'impôt qui était dû sur les traitements et salaires du personnel de la société ... pour la période concernée tel que requalifié *ex-post* en 2011.

Or, en tant que personne étant *de jure* et *de facto* en charge de l'administration de la société, Monsieur ..., conformément au paragraphe 103 AO, était en effet personnellement

---

7 F. Rosen, op. cit., p. 216.
8 F. Rosen, op. cit., p. 199.

tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il échet dès lors de constater que, d'une part, le demandeur ne conteste pas avoir exercé la fonction d'administrateur-délégué de la société ... pour les années d'imposition sous analyse et ce jusqu'au jugement déclaratif de faillite et, d'autre part, avoir été en charge de la gestion journalière de ladite société. Il admet par ailleurs qu'il n'a pas réglé un montant de 42.617,05 euros réclamé par l'administration des Contributions directes à la société ... à titre de complément de retenue d'impôt redu pour les années 2006 à 2009, le demandeur se contentant en effet de reprocher au bureau d'imposition de ne pas avoir rapporté la preuve d'une faute dans son chef.

Il s'ensuit que le demandeur doit donc être considéré comme ayant effectivement et factuellement été en charge de la gestion journalière de la société ... en tant qu'administrateur-délégué disposant du pouvoir d'engager la société sous sa signature conjointe avec celle du second administrateur-délégué Monsieur ... - contre lequel un bulletin d'appel en garantie a également été émis en tant que codébiteur de la société ... en sa qualité d'administrateur-délégué - pouvoir non utilement contesté en l'espèce. Ainsi en tant que personne *de jure* et *de facto* en charge de la gestion journalière de la société ..., Monsieur ... était personnellement tenu pendant les périodes correspondant à l'exercice de cette fonction, à savoir du 8 août 2005 jusqu'au jugement déclaratif de faillite, à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à ladite société, de sorte qu'il devait veiller à verser les impôts redus au trésor public, et que, à l'instar de ce qui a été retenu par le directeur, le demandeur est personnellement responsable des insuffisances d'impôt qui sont la conséquence de son inexécution fautive.

La circonstance que la société ... serait entretemps tombée en faillite ne saurait exonérer Monsieur ..., étant donné que le propre de la responsabilité solidaire et personnelle est précisément de permettre de parer dans l'immédiat au risque que la société débitrice ne s'acquitte des impôts dus, de sorte que sa mise en œuvre ne saurait être fonction des avoirs éventuellement disponibles dans le cadre de la faillite de la société concernée. Elle se justifie au contraire tant que la dette qui en fait l'objet n'a pas été effectivement acquittée ; dans ce contexte, le recours contre le tiers responsable n'exige ni que le débiteur de l'impôt soit insolvable, ni que le recouvrement forcé contre le débiteur de l'impôt ait été infructueux[9], le défaut de l'administration des Contributions directes de procéder au recouvrement forcé de la créance fiscale auprès du contribuable n'exonérant en tout état de cause pas le tiers responsable[10].

Le tribunal ne peut que constater au vu des développements qui précèdent que le demandeur, ayant librement assumé la charge d'administrateur-délégué de la société ... a failli aux devoirs découlant de son mandat social en s'abstenant de verser à l'Etat les sommes redues à titre de complément d'impôt sur les salaires dû par ladite société pour les années en question.

---

9 F. Rosen, op. cit., p.212.

10 Becker, Riewald, Koch, Reichsabgabenordnung, Kommentar, Band I, 1963, p.335.

En avançant ces considérations à l'appui de sa décision, le directeur s'est livré à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles de fonder sa décision. Force est encore de constater que le demandeur n'a, de son côté, pas utilement renversé les conclusions du directeur à cet égard, mais qu'il est resté en défaut d'énerver concrètement les faits relevés par le directeur pour conclure au caractère fautif de son comportement en tant qu'administrateur-délégué ayant effectivement exercé la gestion journalière de la société en question, le demandeur admettant au contraire lui-même l'existence d'un défaut de paiement dans son chef, tout en se contentant de contester l'imposition telle que retenue dans le bulletin d'impôt du 11 mai 2011 émis à l'encontre de la société ..., ayant toutefois acquis autorité de chose décidée avant l'émission du bulletin d'appel en garantie du 10 août 2011.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que les explications fournies en l'espèce par la partie étatique permettent à suffisance, au regard des exigences posées par le paragraphe 109 AO et par le paragraphe 2 StAnpG, de justifier le constat d'un comportement fautif dans le chef du demandeur. C'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition a retenu une faute caractérisée à charge du demandeur.

En ce qui concerne encore le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, force est au tribunal de constater, compte tenu des circonstances particulières de l'espèce, que le directeur dans sa décision du 3 juin 2014 a justifié son choix de poursuivre Monsieur ... en sa qualité d'administrateur délégué de la société ..., c'est-à-dire en tant que représentant *de jure* et *de facto* de cette société, tout en soulevant qu'il ressort de la réclamation du 24 août 2011 et du bulletin d'appel en garantie émis à l'encontre de Monsieur ... qu'un bulletin d'appel en garantie a également été émis à l'encontre de Monsieur ..., administrateur-délégué de la société ..., ayant le pouvoir d'engager la société sous sa signature conjointe avec celle de Monsieur ... et donc solidairement responsable en application de l'article 7 StAnpG.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a engagé la responsabilité du demandeur pour le paiement de l'impôt sur les traitements et salaires des années 2006 à 2009 de la société ... resté en souffrance.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres contestations que le recours est à déclarer non fondé.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 3 juin 2014 ;

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l’audience publique du 30 novembre 2015 par :

Marc Sünnen, président,
Alexandra Castegnaro, juge,
Hélène Steichen, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

Schmit Sünnen